

Arrêt de la Cour
Asia C-90/02

Finanzamt Gummersbach
vastaan
Gerhard Bockemühl

(Bundesfinanzhofin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

«Ennakkoratkaisupyyntö – Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 1 kohdan tulkinta – Ostovähennysoikeuden edellytykset – Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettu palvelun vastaanottaja – Ulkomaille sijoittautuneen verovelvollisen suorittama henkilöstön asettaminen käytettäväksi – Arvonlisäveron maksamiseen velvollinen vastaanottaja palvelusuorituksen vastaanottajana – Velvollisuus laskun hallussapitoon – Laskun sisältö»

Julkisasiamies F. G. Jacobsin ratkaisuehdotus 23.10.2003 Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (viides jaosto) 1.4.2004

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Käännetty verovelvollisuus – Arvonlisäveron maksamiseen velvollinen verovelvollinen tavaroiden tai palvelusuorituksen vastaanottajana – Vähennysoikeus – Edellytykset – Laskun hallussapito – Laskun puuttuminen (Neuvoston direktiivin 77/388 18 artiklan 1 kohdan d alakohta ja 22 artiklan 3 kohta) Käännetyn verovelvollisuuden tapauksessa verovelvollisella, joka on direktiiveillä 91/680 ja 92/111 muutetun kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan 1 kohdan mukaisesti palvelun vastaanottajana velvollinen maksamaan siihen liittyvän arvonlisäveron, ei vähennysoikeutensa käyttämiseksi tarvitse olla hallussaan direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti laadittua laskua. Käännetyn verovelvollisuuden tapauksessa vähennysoikeuden käyttösääntöihin sovelletaan ainoastaan direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohtaa, jonka mukaan veron maksamiseen velvollisen vastaanottajan osalta riittää, että hän täyttää asianomaisen jäsenvaltion määräämät muodollisuudet. Vaikka tältä osin pitääkin paikkansa, että jäsenvaltioiden on käytettävä muodollisuuksien määräämisoikeuttaan sopusoinnussa sen direktiivin tavoitteen kanssa, joka koskee veron kantamisen ja veroviranomaisten harjoittaman valvonnan varmistamista, ja että laskulla on tärkeä tehtävä tositteena sen takia, että se voi sisältää tarkastettavissa olevia tietoja, tätä oikeutta voi käyttää vain, jos nämä muodollisuudet eivät lukuisuutensa tai teknisyytensä johdosta tee vähennysoikeuden käyttöä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi. Jos veroviranomaiset, joilla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että verovelvollinen on kyseisen palvelun vastaanottajana velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, asettavat vähennysoikeudelle sen lisäedellytyksen, että verovelvollisella on hallussaan direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti laadittu lasku, seuraisi tästä, että verovelvollinen olisi palvelun vastaanottajana velvollinen maksamaan kyseeseen tulevan arvonlisäveron mutta ei ehkä voisi vähentää tätä veroa.

(ks. 47, 49 ja 51–53 kohta sekä tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
1 päivänä huhtikuuta 2004(1)

Ennakkoratkaisupyyntö – Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 1 kohdan tulkinta – Ostovähennysoikeuden edellytykset – Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettu palvelun vastaanottaja – Ulkomaille sijoittautuneen verovelvollisen suorittama henkilöstön asettaminen käytettäväksi – Arvonlisäveron maksamiseen velvollinen vastaanottaja palvelusuorituksen vastaanottajana – Velvollisuus laskun hallussapitoon – Laskun sisältö

Asiassa C-90/02,

jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadaksesen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Finanzamt Gummersbach

vastaan

Gerhard Bockemühl

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388 muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) sekä direktiivin 77/338 muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47), 18 artiklan 1 kohdan ja 22 artiklan 3 kohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),,

toimien kokoonpanossa: tuomari P. Jann, joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit A. Rosas ja S. von Bahr (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: F. G. Jacobs,

kirjaaja: johtava hallintovirkkamies M.-F. Contet,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Saksan hallitus, asiamiehinään W.-D. Plessing ja M. Lumma,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja K. Gross, avustajanaan Rechtsanwalt A. Böhlke,

kuultuaan suulliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet Finanzamt Gummersbach, asiamiehenään F. Fürst, Bockemühl, edustajinaan Steuerberater J. A. Nohl ja Steuerberater C. Hesener, ja komissio, asiamiehenään K. Gross, avustajanaan A. Böhlke, 11.9.2003 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 23.10.2003 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 22.11.2001 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 15.3.2002, EY 234 artiklan nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388 muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) sekä direktiivin 77/388 muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47) (jäljempänä kuudes direktiivi), 18 artiklan 1 kohdan ja 22 artiklan 3 kohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa valittajana on Finanzamt Gummersbach (jäljempänä Finanzamt) ja sen vastapuolena Bockemühl sekä joka koskee sitä, että Finanzamt ei ole antanut Bockemühlin vähentää arvonlisäveroa tälle suoritettujen palvelujen osalta. Kysymykset koskevat kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja vähennysoikeuden edellytyksiä tapauksessa, jossa verovelvollinen itse on veronmaksuvelvollinen sen vuoksi, että kyseisten palvelujen suorittaja on sijoittautunut asianomaisen maan ulkopuolelle.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

4 Palvelusuoritusten osalta verotettavan liiketoimen paikka määräytyy direktiivin 9 artiklan mukaan, jonka 1 kohdassa säädetään, että tänä paikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa. Poikkeukseksi tästä säännöstä säädetään kuitenkin 2 kohdassa seuraavaa:

”a) kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen osalta, mukaan lukien kiinteistövälittäjän tai asiantuntijan palvelut, sekä rakennustyön valmisteluun ja yhteensovittamiseen liittyvien palvelujen, kuten arkkitehtien ja valvontatoimistojen palvelujen, osalta palvelujen suorituspaikka on omaisuuden sijaintipaikka;

--

e) jäljempänä lueteltujen palvelujen osalta, jotka suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka:

--

– henkilöstön asettaminen käytettäväksi,

-- .”

5 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään vähennysoikeudesta seuraavaa: ”Jos tavaroita ja palveluita käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäveron, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut tai suorittanut taikka luovuttaa tai suorittaa toinen, maan alueella veronmaksuvelvollinen verovelvollinen;

--."

6 Saman direktiivin 18 artikla, joka koskee vähennysoikeuden käyttämistä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, on sanamuodoltaan seuraava:

"1. Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta:

a) 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua vähennystä varten 22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoa;

b) 17 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettua vähennystä varten sellaisen tuontiasiakirjan hallussapitoa, jossa verovelvollinen nimetään vastaanottajaksi tai maahantuojaksi ja jossa mainitaan tai josta voidaan laskea kannettavan veron määrä;

c) 17 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettua vähennystä varten kunkin jäsenvaltion määrittämien muodollisuuksien noudattamista;

d) kunkin jäsenvaltion määrittämien muodollisuuksien noudattamista, jos verovelvollinen on vastaanottajana tai ostajana veronmaksuvelvollinen 21 artiklan 1 kohtaa sovellettaessa.

--

3. Jäsenvaltioiden on säädettävä niistä edellytyksistä ja yksityiskohtaisista säännöistä, joiden mukaisesti verovelvollinen voidaan oikeuttaa tekemään vähennys muutoin kuin 1 ja 2 kohdan säännösten nojalla.

--"

7 Arvonlisäveron maksamiseen velvollisten osalta kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa maksaa sisäisen järjestelmän mukaan verollisen tavaroiden luovutuksen tai muun kuin saman artiklan b alakohdassa tarkoitetun palvelun suorittava verovelvollinen. Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa ja kolmannessa alakohdassa säädetään kuitenkin seuraavaa:

"Jos verollisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen toimittaa maan alueelle sijoittautumaton verovelvollinen, jäsenvaltiot voivat toteuttaa toimenpiteet, joilla toinen henkilö määrätään maksamaan vero. Tähän tarkoitukseen voidaan nimetä muun muassa veroedustaja tai verollisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastaanottaja. Tavaroiden luovutuksen vastaanottaja on kuitenkin veronmaksuvelvollinen, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

--

--maan alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen toimittama lasku on 22 artiklan 3 kohdan mukainen.

--"

8 Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan arvonlisävero on velvollinen maksamaan 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettu palvelun vastaanottaja, jos palvelun suorittaa ulkomaille sijoittautunut verovelvollinen.

9 Edelleen 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisävero on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa.

10 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

"3.a) Verovelvollisen on toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palveluista. --

b) Laskussa on selkeästi mainittava veroton hinta ja kutakin verokantaa vastaava veron määrä sekä mahdollinen vapautus.

--

c) Jäsenvaltioiden on vahvistettava perusteet, joiden mukaan asiakirjan voidaan katsoa toimivan laskuna.

--”

Kansallinen lainsäädäntö

11 Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan mukaisesti Saksan liittotasavalta säätöi vuoden 1993 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnungin (arvonlisäveroasetus, BGBl. 1993 I, s. 565; jäljempänä vuoden 1993 UStDV) 51 §:ssä seuraavaa:

”(1) Seuraavien veronalaisten liiketoimien osalta on suorituksen vastaanottajan pidätettävä vero vastasuorituksesta ja maksettava se asianomaiseen toimipaikkaan:

1. Ulkomaisten yritysten työtoimitukset ja muut suoritukset;

--

(3) Ulkomainen yritys on yritys, jolla ei ole kotimaassa eikä tullivapaalla alueella asuinpaikkaa, kotipaikkaa, liikkeenjohtoa tai sivuliikettä. Ratkaisevana ajankohtana on vastasuorituksen suorittamishetki. Mikäli on epäselvää, täyttääkö yritys nämä edellytykset, saa suorituksen vastaanottaja jättää veron pidätyksen ja maksun tekemättä ainoastaan silloin, jos yritys osoittaa vero-oikeudellisten säännösten mukaan liikevaihtoverotuksensa osalta toimivaltaisen veroviranomaisen (Finanzamt) todistuksella, että se ei ole ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettu yritys.

(4) Ensimmäisessä momentissa tarkoitettu vastasuoritus muodostuu vastikkeesta ja liikevaihtoverosta.”

12 UStDV:n 52 §:n 2 ja 3 momentissa kuitenkin säädetään seuraavia poikkeuksia 51 §:n mukaisiin velvollisuuksiin:

”(2) Palvelusuorituksen vastaanottaja ei ole velvollinen pidättämään ja maksamaan veroa yrittäjän suorituksesta, jos

1. yrittäjä ei ole antanut laskua, jossa on erillinen maininta verosta, ja

2. palvelusuorituksen vastaanottaja voisi, jos vero olisi ilmoitettu erikseen, tehdä täysimääräisenä tätä veroa koskevan ostovähennyksen.

(3) Toisen momentin 2 kohdassa tarkoitettun ehdon täyttyminen ei edellytä, että palvelun suorittava yritys on oikeutettu merkitsemään laskuun erillisen maininnan arvonlisäverosta.

--”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

13 Bockemühlillä on rakennusliike Saksassa. Riidanalaisen ajanjakson aikana hän oli palkannut englantilaisia työntekijöitä, jotka hän sai palvelukseensa Jaylink Bau Ltd Building Contractors ?nimiseltä yhtiöltä. Yhtiöllä oli yhteysosoite Alankomaissa.

14 Bockemühliltä laskutettiin näiden englantilaisten työntekijöiden suorittamat työt kyseisen yhtiön nimellä, ja laskuissa oli englantilainen arvonlisäveronumero. Yksi osoite Lontoossa oli mainittu laskuissa ajalta 14.12.1994–22.3.1995, kun taas eräs toinen Lontoossa oleva osoite ilmeni ajalta 29.3.–19.7.1995 olevista laskuista. Laskuissa laskutettavana suorituksena olivat rakennustyöt vaikka todellisuudessa kyse oli henkilöstön asettamisesta käytettäväksi.

15 Bundesamt für Finanzenin tekemien selvitysten mukaan oli olemassa Jaylink Building Contractors Ltd ?niminen yhtiö, joka oli merkitty englantilaiseen kaupparekisteriin 21.5.1992 ja jonka ilmoitettu kotipaikka oli ensin mainituissa laskuissa ilmaistu osoite. Yhtiötä ei mainittu paikallisissa puhelinluetteloissa.

16 Laskuissa ei mainittu arvonlisäveroa, vaan niissä oli maininta ”Nullregelung Par. 52 UStDV vereinbart” (nollavero UStDV 52 §:n mukaisesti sovittu). Verotarkastuksen seurauksena Finanzamt kuitenkin katsoi, ettei laskuissa mainittu yhtiö ollut tehnyt suorituksia, vaan ne oli tehnyt tuntematon kolmas yritys. Tämän johdosta se teki 23.8.1996 päätöksen, jonka mukaan Bockemühlin oli palveluiden vastaanottajana maksettava 17 219,17 Saksan markkaa (DEM) arvonlisäveroa kyseisistä verollisista liiketoimista.

17 Bockemühlin valituksen johdosta Finanzgericht Köln (Saksa) kumosi päätöksen ja tätä seuranneen oikaisuvaatimukseen annetun 27.3.1997 tehdyn päätöksen todeten, ettei ollut ”perusteltua epäillä, etteivätkö laskun laatija ja palvelut suorittanut yritys olisi olleet sama yritys”.

18 Finanzamt teki tästä päätöksestä Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin ja väitti, että vuoden 1993 UStDV:n 52 §:n 2 momentin 2 kohdan nollaverosäännön soveltamisedellytykset eivät täyttyneet sen vuoksi, ettei ollut varmuutta palvelusuorittajan identiteetistä. Tämän seurauksena Bockemühl oli verosta solidaarisessa vastuussa.

19 Ennakkoratkaisupyynnön mukaan vuoden 1993 UStDV:n 51 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä säädetty veronpidätysmenettely korvattiin 1.1.2002 lukien menettelyllä, jossa palvelun vastaanottaja on verovelallinen, mikä tehtiin siksi, että mainittu veronpidätysmenettely ei ollut yhteisön lainsäädännön mukainen. Kansallinen tuomioistuin katsoo kuitenkin kyseisten vuoden 1993 UStDV:n säännösten olevan sovellettavissa riidanalaisen ajanjakson osalta, koska niitä voidaan tulkita yhteisön oikeuden mukaisesti.

20 Tässä tilanteessa ja asiaa koskevien kansallisten säännösten soveltamiseksi kuudennen direktiivin mukaisesti kansallinen tuomioistuin katsoo, että kyseessä olevat palvelusuoritukset teki ulkomaille sijoittautunut verovelvollinen ja että palvelujen suorituspaikka oli Saksa kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevan a alakohdan nojalla tai saman direktiivin 9 artiklan 2 kohdan henkilöstön asettamista käytettäväksi koskevan e alakohdan nojalla. Viimeksi mainitun säännöksen mukaisesti Saksan liittotasavalta on velvollinen kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan pitämään Bockemühliä palvelusuorituksen vastaanottajana arvonlisäveron maksamiseen velvollisena.

21 Vuoden 1993 UStDV:n 52 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaisen vähennysoikeuden osalta kansallinen tuomioistuin on sitä mieltä, että koska Bockemühl on turvautunut kyseisiin palvelusuorituksiin veronalaisessa liiketoiminnassaan, hänellä on oikeus tehdä ostovähennys kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti. Koska se ei kuitenkaan ole varma vähennysoikeuden edellytyksistä, se on lykännyt asian käsittelyä ja pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

”1) Täytyykö palvelusuorituksen vastaanottajalla, joka direktiivin 77/388/ETY 21 artiklan 1 kohdan mukaisesti on veronmaksuvelvollinen ja sellaisena saanut veron maksua koskevan vaatimuksen, direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti olla direktiivin 77/388/ETY 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti laadittu lasku voidakseen tehdä ostovähennyksen?

2) Mikäli kysymykseen vastataan myöntävästi, mitä tietoja laskun on sisällettävä? Haittaako, jos suorituksen aiheeksi on esitetty henkilöstön asettamisen käytettäväksi sijasta tämän henkilöstön avulla tehdyt työt?

3) Mitä oikeusseurauksia on siitä, että on jäänyt todentamatta, että laskun antaja on tehnyt laskutetun palvelusuorituksen?”

Ensimmäinen ja toinen kysymys

22 Ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, kansallinen tuomioistuin tarkoittaa kysyä ensinnäkin sitä, saako niin sanotun käännetyn verovelvollisuuden tapauksessa verovelvollinen, joka on palvelusuorituksen vastaanottajana velvollinen maksamaan siihen liittyvän arvonlisäveron, käyttämään vähennysoikeuttaan ainoastaan, mikäli hänellä on hallussaan kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti laadittu lasku. Jos vastaus kysymykseen on myöntävä, se haluaa toiseksi täsmennettävän, mitkä maininnat laskussa on oltava, ja erityisesti, onko arvonlisäveron määrä sekä palvelun suorittajan nimi ja osoite yksilöitävä, ja seuraako palvelujen virheellisestä luonnehtimisesta oikeusvaikutuksia vähennysoikeuden suhteen.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

23 Kirjalliset huomautuksensa asiassa esittäneiden Saksan hallituksen ja komission mielestä kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa voidaan kiistatta soveltaa

tässä tapauksessa. Ne korostavat, että säännöksessä asetettu velvoite eli kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti laaditun laskun hallussapitovelvollisuus on nimenomainen eikä salli poikkeuksia.

24 Saksan hallitus katsoo, että vaikka palvelusuorituksen vastaanottaja on itse arvonlisäverovelallinen, velan siirtyminen palvelusuorituksen vastaanottajalle on vain toinen tapa kantaa arvonlisävero eikä sillä voi olla vaikutusta vähennysoikeuden saamisen edellytyksiin.

25 Komissio toteaa tämän ohella, että ratkaisu on kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan rakenteen mukainen. Säännöksessä näet edellytetään, että maan alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen tavarantuovutuksen osalta vastaanottaja on vastuussa arvonlisäverosta ainoastaan, jos lasku on kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukainen.

26 Komissio vetoaa lisäksi muutoksiin, jotka on sittemmin tehty direktiivin 77/388 muuttamisesta arvonlisäverotuksen laskuttamiselle asettamien vaatimusten yksinkertaistamiseksi, ajanmukaistamiseksi ja yhdenmukaistamiseksi 20 päivänä joulukuuta 2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/115/EY (EYVL L 15, s. 24). Komission mukaan kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan uudessa sanamuodossa täsmennetään, että vapautustapauksessa tai asiakkaan ollessa velvollinen maksamaan veron laskussa on oltava viittaus kuudennen direktiivin asiaa koskevaan säännökseen tai vastaavaan kansalliseen säännökseen taikka jokin maininta, josta ilmenee luovutuksen olevan verosta vapaa tai käännetyn verovelvollisuuden soveltuvan siihen.

27 Saksan hallitus huomauttaa vielä, että verohallinnon kannalta laskulla on tärkeä tehtävä dokumenttina, sillä se sisältää tarkastettavissa olevia tietoja, joiden avulla voidaan määrittää, minkä suuruinen ostovähennys voidaan tehdä, kun jäsenvaltio on säätänyt joidenkin palvelujen osalta poikkeuksista vähennysoikeuteen.

28 Vastauksena yhteisöjen tuomioistuimen esittämään kirjalliseen kysymykseen sekä Finanzamt että Saksan hallitus ja komissio totesivat, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a ja d alakohta ovat sovellettavissa yhdessä siten, että käännetyn verovelvollisuuden tapauksessa verovelvollisen on täytettävä jäsenvaltioiden säätämät lisämuodollisuudet, joita näillä kyseisen d alakohdan mukaan on mahdollisuus määrätä. Viimeksi mainitussa säännöksessä ei siis anneta jäsenvaltioille oikeutta säätää poikkeuksia, jotka lieventäisivät kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa asetettuja edellytyksiä.

29 Joka tapauksessa komissio toteaa, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdassa viitataan nimenomaisesti saman direktiivin 21 artiklan 1 kohdan soveltamiseen, jonka kohdan mukaan verovelan siirtyminen edellyttää, että ”maan alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen toimittama lasku on 22 artiklan 3 kohdan mukainen”. Tästä johtuen kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdassa ei muuteta vaatimusta laskun hallussapidosta.

30 Sen osalta, onko laskussa mainittava arvonlisäveron määrä, sekä Saksan hallitus että komissio katsovat, että niin kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan tarkoitus kuin sen päämääräkin puhuvat sellaisen ratkaisun puolesta, jonka mukaan siinä tapauksessa, että palvelun vastaanottaja on myös veronmaksuvelvollinen, alakohtaa on tulkittava suppeasti ja oltava vaatimatta erillistä mainintaa arvonlisäverosta.

31 Saksan hallitus esittää useita perusteita tämän väitteen tueksi. Ensinnäkin palvelun vastaanottajan on veronmaksuvelvollisena itse laskettava maksettavakseen tulevan arvonlisäveron määrä olematta velvollinen luottamaan vastaaviin palvelun suorittaneen yrityksen laatimassa laskussa oleviin tietoihin. Toiseksi siinä tapauksessa, että arvonlisäveron määrä on laskussa erikseen mainittu, palvelusuorittaja olisi kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti velvollinen maksamaan arvonlisäveroa palvelun vastaanottajan lisäksi, mikä on kuudennen direktiivin peruseriaatteiden vastaista. Kolmanneksi Saksan hallitus viittaa kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan sanamuotoon, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2001/115, ja toteaa näin luodun järjestelmän sisältävän sääntöjä, jotka tekevät

tarpeettomaksi erillisen maininnan arvonlisäveron määrästä.

32 Komission mukaan verovelan siirtymistä on käsiteltävä kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa mainittuna vapautuksena. Muutoin laskun antaja olisi velvollinen maksamaan arvonlisäveron pelkästään sen vuoksi, että hän on maininnut sen laskussaan kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti ilman, että palvelun vastaanottaja voi vedota vähennysoikeuteensa tämän veron osalta. Tästä syystä komissio on sitä mieltä, että mikäli palvelun vastaanottaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, on riittävää, että tämä seikka mainitaan laskussa tai että laskussa viitataan siihen säännökseen, jonka mukaan asia on näin.

33 Palvelun suorittajan nimen ja osoitteen osalta Saksan hallitus viittaa aluksi yhteisöjen tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa 123/87 ja 330/87, Jeunehomme ja EGI, 14.7.1988 antamaan tuomioon (Kok. 1988, s. 4517, 17 kohta) sekä asiassa C?141/96, Langhorst, 17.9.1997 antamaan tuomioon (Kok. 1997, s. I?5073, 17 kohta). Se katsoo, että vaikka kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan c alakohdan ja yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioilla ei ole velvollisuutta edellyttää tällaisia mainintoja, ne kuitenkin voivat edellyttää lisämainintoja.

34 Komission mukaan asiassa C?342/87, Genius Holding, 13.12.1989 annetusta tuomiosta (Kok. 1989, s. 4227) – joka sen mielestä edellyttää mahdollisuutta tarkastaa verollisen liiketoimen todellisuus – seuraa, että laskun on mahdollistettava verovelvollisen yksilöinti nimineen ja osoitteineen sekä kyseisen liiketoimen yksilöinti.

35 Palvelun luonnetta koskevan maininnan osalta Saksan hallitus katsoo, että jäsenvaltioiden on pystyttävä vaatimaan, että tällainen maininta on laskussa tarkasti ilmaistuna, jotta voidaan varmistaa arvonlisäveron täsmällinen periminen ja estää petokset.

36 Komissio on sitä mieltä, että koska lasku on keskeinen keino valvoa arvonlisäveron oikeaa soveltamista, laskutetun liiketoimen kuvauksen on oltava riittävän tarkka, jotta voidaan saada selville kyseessä olevan liiketoimen laji, se, onko tämä liiketoimi verollinen, sekä paikka, jossa se on tehty, ja mahdollinen verovelvollinen.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

37 Ensinnäkin, kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 37 kohdassa huomauttaa, verovelvollinen, joka on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa tavaroiden tai palveluiden vastaanottajana, voi vedota kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaiseen vähennysoikeuteen. Tämä kanta saa vahvistuksen säännökseen myöhemmin direktiivin 77/388 muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi – tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18) tehdyissä muutoksissa, jotka poistivat tältä osin eri kieliversioiden väliset erot.

38 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklan mukainen vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkiin veroihin, jotka sisältyvät aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin (ks. mm. asia C?62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I?1883, 18 kohta ja yhdistetyt asiat C?110/98–C?147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I?1577, 43 kohta).

39 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan harjoittamisen yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta sen taloudellisen toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista (ks. mm. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok. 1985, s. 655, 19 kohta; asia C?37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998, Kok. 1998, s. I?1, 15 kohta ja em. yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 44 kohta).

40 Vähennysoikeuden edellytysten osalta kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään yleiseksi säännöksi, että 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen vähennyksen tekeminen edellyttää verovelvolliselta 22 artiklan 3 kohdan

mukaisen laskun hallussapitoa.

41 Kuitenkin siinä tapauksessa, että kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan mukaisesti palvelun vastaanottaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, saman direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdassa todetaan, että vastaanottajan on noudatettava kunkin jäsenvaltion määrittämiä muodollisuuksia.

42 Tältä osin on todettava ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevän, että tässä tapauksessa Bockemühlillä on lähtökohtaisesti oikeus käyttää vähennysoikeutta arvonlisäveron maksamiseen velvollisena. Hänellä ei kuitenkaan ole kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti laadittua laskua.

43 Näin ollen kysymys kuuluu, sovelletaanko tässä esillä olevan kaltaisessa käännetyn verovelvollisuuden tapauksessa pelkästään kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan säännöksiä vai myös – kuten Saksan hallitus, Finanzamt ja komissio katsovat – saman direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan säännöksiä.

44 On huomattava ensinnäkin, että tosiseikkojen tapahtumisen aikaan sovellettavassa kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdassa ei nimenomaisesti tarkoiteta menettelyä käännetyn verovelvollisuuden tapauksessa. Kuten Saksan hallitus ja komissio ovat huomautuksissaan osoittaneet, tämän säännöksen soveltaminen kyseisen menettelyn yhteydessä aiheuttaa tulkintavaikeuksia, jotka koskevat erityisesti arvonlisäveron määrän mainitsemista ennakkoehtona vähennysoikeuden käyttämiselle (ks. tämän tuomion 30–32 kohta). Tämän ohella, vaikka kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohtaan direktiivillä 2001/115 tehdyissä muutoksissa mainitaan käännetty verovelvollisuus, kuten tämän tuomion 26 kohdassa on esitetty, laskutusvelvollisuutta koskeva kuudennen direktiivin 22 artikla ei koske vähennysoikeuden syntymisen edellytyksiä sellaisinaan.

45 Toiseksi sen komission väitteen osalta, joka koskee kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan kolmannen alakohdan rakennetta siltä osin kuin tässä säännöksessä säädetään maan alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen suorittaman tavaraluovutuksen osalta, että vastaanottaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa ainoastaan siinä tapauksessa, että lasku on kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukainen, on huomattava, että kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan kolmannessa alakohdassa mainitaan pelkästään ne edellytykset, joiden täytyessä tavaraluovutuksen vastaanottajaa voidaan pitää velvollisena maksamaan arvonlisäveroa.

46 Vastaavasta syystä ei voida kolmanneksi hyväksyä komission väitettä, jonka mukaan kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdassa ei ilmeisestikään muuteta laskun hallussapitoa koskevaa vaatimusta, koska artiklassa viitataan nimenomaisesti tämän saman direktiivin 21 artiklan 1 kohtaan ja koska tämän viimeksi mainitun kohdan a alakohdan kolmannen alakohdan mukaan verovelan siirtyminen edellyttää, että ”maan alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen toimittama lasku on 22 artiklan 3 kohdan mukainen”. Kuten näet tämän tuomion edellisessä kohdassa on todettu, direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan kolmannessa alakohdassa pelkästään ilmaistaan ne edellytykset, joiden täytyessä tavaraluovutuksen vastaanottajaa voidaan pitää velvollisena maksamaan arvonlisäveroa.

47 Onkin todettava, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a ja d alakohtaa on tulkittava niin, että ainoastaan 18 artiklan 1 kohdan d alakohtaa sovelletaan tässä esillä olevan kaltaiseen menettelyyn käännetyn verovelvollisuuden tapauksessa. Niin muodoin verovelvollinen, joka palvelun vastaanottajana on velvollinen maksamaan siihen liittyvän arvonlisäveron, ei ole voidakseen käyttää vähennysoikeuttaan velvollinen pitämään hallussaan kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti laadittua laskua, vaan riittää, että hän täyttää asianomaisen jäsenvaltion kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaisen oikeutensa nojalla määräämät muodollisuudet.

48 Lisäksi tämän tulkinnan vahvistaa 18 artiklan 1 kohdan c alakohdan sanamuoto, jossa saman artiklan 1 kohdan d alakohtaa täysin vastaavin sanoin asetetaan edellytykseksi, että verovelvollinen täyttää kunkin jäsenvaltion määräämät muodollisuudet. Ensin mainittua säännöstä sovelletaan tilanteissa, jotka koskevat yrityksen omaan käyttöön ottamista, jolloin on johdonmukaista, ettei vähennysoikeus edellytä kuudennen direktiivin 22 artiklan

3 kohdan mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa.

49 Kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdassa annetun mahdollisuuden käytön osalta on todettava, että vaikka säännöksessä sallitaan jäsenvaltioiden määrätä muodollisuuksia, jotka koskevat vähennysoikeuden käyttämistä käännetyn verovelvollisuuden tapauksessa, on tätä oikeutta kuitenkin käytettävä sopuosoinnussa sen kuudennen direktiivin tavoitteen kanssa, joka koskee arvonlisäveron kantamisen ja veroviranomaisten harjoittaman valvonnan varmistamista (ks. kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan c alakohdan osalta em. asia Langhorst, tuomion 17 kohta). Lisäksi oikeutta voi käyttää vain, jos nämä muodollisuudet eivät lukuisuutensa tai teknisyytensä johdosta tee vähennysoikeuden käyttöä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (ks. kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan ja saman direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan osalta em. asia Jeunehomme, tuomion 17 kohta).

50 Näin ollen kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan osalta niiden muodollisuuksien määrääminen ja laajuus, jotka vähennysoikeuden käyttämiseksi on täytettävä, ei saa ylittää sitä, mikä on ankarasti katsoen tarpeen käännettyä verovelvollisuutta koskevan menettelyn asianmukaisen soveltamisen valvomiseksi.

51 Tässä asiayhteydessä laskulla on kyllä tärkeä tehtävä tositteena sen takia, että se voi sisältää tarkastettavissa olevia tietoja. Käännetyn verovelvollisuuden tapauksessa kuitenkin verovelvollinen – luovutuksen tai palvelusuorituksen vastaanottaja – olisi pitänyt nimenomaan tarkastettavissa olevien tietojen perusteella katsoa verovelalliseksi, ja tällaisten tietojen perusteella olisi pitänyt myös määrittää, minkä suuruinen verovelka on. Jos veroviranomaisilla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että verovelvollinen on kyseisen palvelun vastaanottajana velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, ne eivät voi määrätä kyseisen verovelvollisen vähennysoikeuden osalta lisäedellytyksiä, joiden seurauksena oikeutta ei voida käyttää.

52 Niinpä silloin kun verovelvollinen palvelun vastaanottajana on määritelty velvolliseksi maksamaan tähän liittyvän arvonlisäveron, veroviranomaiset eivät voi asettaa vähennysoikeudelle sitä lisäedellytystä, että verovelvollisella on hallussaan kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti laadittu lasku. Tällaisen edellytyksen seurauksena nimittäin verovelvollinen on palvelun vastaanottajana velvollinen maksamaan kyseeseen tulevan arvonlisäveron mutta ei ehkä voi vähentää tätä veroa.

53 Edellä todetun valossa ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että käännetyn verovelvollisuuden tapauksessa verovelvollisella, joka on kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan mukaisesti palvelun vastaanottajana velvollinen maksamaan siihen liittyvän arvonlisäveron, ei vähennysoikeutensa käyttämiseksi tarvitse olla hallussaan kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti laadittua laskua.

54 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei tarvitse vastata.

Kolmas kysymys

55 Ensimmäiseen kysymykseen annetun vastauksen vuoksi kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

56 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 22.11.2001 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Verovelvollisella, joka on jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388 muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY sekä direktiivin 77/338 muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY, 21 artiklan 1 kohdan mukaisesti palvelun vastaanottajana velvollinen maksamaan siihen liittyvän arvonlisäveron, ei vähennysoikeutensa käyttämiseksi tarvitse olla hallussaan mainitun direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti laadittua laskua.

Jann

Rosas

von Bahr

Julistettiin Luxemburgissa 1 päivänä huhtikuuta 2004.

R. Grass

V. Skouris

kirjaaja

presidentti

1 – Oikeudenkäyntikieli: saksa.